



Universidade de Brasília –UNB
Faculdade de Direito

ALDO CÉSAR DAS NEVES RODRIGUES

**ORÇAMENTO PÚBLICO E DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DE
INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO**

Brasília - 2019

ALDO CÉSAR DAS NEVES RODRIGUES

ORÇAMENTO PÚBLICO E DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DE
INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de
Direito, área de Direito público, da Universidade de Brasília,
como requisito para a Obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Brasília

2019

ALDO CÉSAR DAS NEVES RODRIGUES

ORÇAMENTO PÚBLICO E DESVIO DE FINALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DE
INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de
Direito, área de Direito público, da Universidade de Brasília,
como requisito para a Obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Brasília , 20 de Maio de 2019

BANCA EXAMINADORA

Professor Othon de Azevedo Lopes
Universidade de Brasília

Professor Paulo Burnier
Universidade de Brasília

Professor Antônio Borges
Universidade de Brasília

Professor Valcir Gassen
Universidade de Brasília

Dedico este trabalho à minha mãe, por ter me transmitido o gosto pelo estudo.

AGRADECIMENTOS

Agradecimento à minha mãe por pelo apoio incondicional demonstrado durante toda a minha vida

Agradecimentos ao meu orientador, Othon de Azevedo Lopes por mostrar o caminho a ser trilhado nesse trabalho.

Verdade é que os governos não podem sustentar-se sem grande dispêndio, sendo natural que todos quantos gozam de uma parcela de proteção paguem do que possuem a proporção necessária para mantê-la.

John Locke

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estudar o orçamento público e o desvio de finalidade nas contribuições especiais, com ênfase nas contribuições de intervenção no domínio econômico e os efeitos nocivos do fenômeno da Desvinculação de Receitas, responsável por desvincular trinta por cento das receitas de contribuições e taxas, causando déficits em áreas de vital importância para a administração pública. Estudaremos os instrumentos orçamentários e as espécies tributárias, com a finalidade de se fazer a análise da possível ilegalidade da Desvinculação de Receitas, e os motivos para que a devida aplicação de recursos legalmente vinculados seja de grande importância no Estado de Direito, fruto da evolução do controle sobre o gasto dos recursos públicos.

Palavras-chave: Orçamento Público; Direito Financeiro; Desvio de Finalidade; Contribuições Especiais; Desvinculação de Receitas; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

ABSTRACT

The purpose of the present work is to study the Public Budget and the deviation of finality of special contributions, with emphasis in intervention contributions in the economic domain (CIDE), and the harmful effects of the phenomenon called Untying of Funds, responsible for untying thirty per cent of the funds of contributions and fees, causing shortage in vital areas for the Public Administration. We will study the budget tools and the species in the Tax Law, with the intent to analyse Untying of Fund's illegality, and the reasons why the due application of legally tied funds is of great importance to the Rule of Law, made possible by the development of the control over the public funds expenditure.

Keywords: Public Budget; Budget Law; Deviation of Finality; Special Contributions; Untying of Funds; CIDE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
ICMS	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS e
SERVIÇOS.	
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IR	Imposto de Renda
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	ECONOMIA NO DIREITO	14
2.1	A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL	14
2.2	EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS ECONÔMICOS	16
3	INSTRUMENTOS DO DIREITO FINANCEIRO	21
3.1	INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	21
3.2	LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	25
3.3	DA RENÚNCIA DE RECEITA	28
3.4	RESPONSABILIDADE FISCAL E VINCULAÇÃO	30
4	RECEITAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	32
4.1	PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO	32
4.2	NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS	35
5	CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E DESVIO DE FINALIDADE	38
5.1	CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL	38
5.2	CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO ...	41
5.3	DESVIO DE FINALIDADE	44
6	CONCLUSÃO	56
	REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

A disciplina do Direito Financeiro estuda as regras para a atividade financeira do Estado, que são detalhadamente especificadas por leis e normas, entre as quais se destacam a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei nº 4.320, de 1964 – Planalto. Dentro dessa disciplina há o estudo do Orçamento Público, que é estudado pela Administração Orçamentária Financeira (AFO), matéria que tem tido crescente importância nos últimos anos. A responsabilização dos administradores e governantes pela utilização dos recursos tem recebido mais atenção tanto por parte de estudiosos das áreas correlatas, como da população e dos grupos interessados¹. O orçamento público, em sentido amplo, vincula e norteia os atos dos administradores públicos, e é o instrumento através dos quais todas as políticas públicas se realizam, se o Estado tem normas programáticas que visam gerar benefícios para a população, igualdade social e desenvolvimento econômico, é o orçamento que funciona como o meio para que tais normas programáticas sejam colocadas em prática.

O Direito tributário é o ramo do direito que estuda as receitas derivadas do Estado, os tributos, e é considerado como um ramo que surgiu a partir do Direito Financeiro. O Direito Financeiro é mais antigo, mas o Tributário foi recebendo cada vez mais atenção à medida que a parcela de receitas derivadas dentro do orçamento dos entes públicos aumentou. Mesmo que a ligação entre as disciplinas seja mais que evidente, é visível que a doutrina recente tem feito um elo fraco entre as duas, e suas matérias não são estudadas de forma harmônica, o que é claramente visível quando analisamos os livros didáticos de Direito Financeiro/Tributário, que no geral deixam as duas matérias separadas e não fazem ligação entre elas, como se fossem independentes².

A desvinculação desses dois ramos, embora possa se justificar para questões de didática, vai totalmente contra os objetivos do Direito Financeiro e do Tributário. O Direito Tributário se foca nas receitas derivadas, ou seja, nos tributos, esse gênero de ingresso nos estados contemporâneos representa uma parte muito significativa do total de ingressos, sendo as receitas originárias de muito menos

¹PACELLI, Giovanni . Administração Financeira e Orçamentária. 1. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 3-4

²ALVIM, Tatiana Araújo. Contribuições Sociais: Desvio de Finalidade e seus Reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do ADVOGADO, 2008. p. 27-29

impacto para os cofres públicos; o Direito Financeiro estuda a receita e a despesa pública, mas principalmente as despesas, a forma como devem ser utilizados os recursos que entram, qual é a vinculação de determinado tipo de ingresso, quais são os limites de gastos e quais áreas que são obrigatórias ou preferenciais. Por esse motivo, o estudo dos tributos não deve acabar no momento em que eles são recolhidos, a destinação do tributo é relevante e precisa ser devidamente respeitada. Iremos estudar nesse trabalho um tipo específico de tributo que é de implementação exclusiva da União e que deve necessariamente ser aplicado na área fim que foi definida na sua lei instituidora, as contribuições especiais; veremos a importância da aplicação correta das contribuições, e como essa espécie tributária deve ser estudada e utilizada na prática a partir de uma visão harmônica do Direito Tributário e do Direito Financeiro, que devem funcionar juntos para garantir não apenas que ocorram efetivamente os ingressos, mas que eles sejam aplicados da forma que foi definida em lei, com a análise de como o direito tributário e financeiro precisam trabalhar harmonicamente para que as Contribuições especiais em todas as suas espécies sejam corretamente aplicadas³.

O direito econômico é o ramo do direito que estuda as formas da intervenção do Estado na atividade econômica, sendo um ramo do direito profundamente atrelado à ciência da Economia, ele busca corrigir as falhas do mercado e evitar injustiças e desigualdades que possam vir a ocorrer em um sistema de livre concorrência. Uma definição completa de Direito Econômico é a proposta por Washington Peluso Albino de Souza, nos termos:

Direito Econômico é o ramo do Direito que tem por objeto a regulamentação da política econômica e por sujeito o agente que dela participe. Como tal, é um conjunto de normas de conteúdo econômico que assegura a defesa e harmonia dos interesses individuais e coletivos, de acordo com a ideologia adotada na ordem jurídica. Para tanto, utiliza-se do 'princípio da economicidade'." (SOUZA, 1994, p. 23).

As ferramentas do direito financeiro e tributário estão fortemente ligadas ao direito econômico, essa ligação será explorada no decorrer do texto, que falará da ordem econômica e de que forma ela só pode ser devidamente regulada se houver respeito na atuação do administrador público às normas tributárias e financeiras, que definem os instrumentos para a efetiva atuação do Estado.

³ALVIM, Tatiana Araújo. op cit p. 29-36

Este presente trabalho tem como objeto central de estudo as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), uma espécie de contribuição especial cuja receita é vinculada à atividade de intervenção na economia, e a obrigatoriedade de sua aplicação às suas devidas finalidades; e como o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ofende essa obrigatoriedade. Para isso, estudaremos a evolução da intervenção estatal, que mostra o plano ideológico que deu fundamento à necessidade da criação do tipo legal das contribuições especiais; as ferramentas do direito financeiro, que são o instrumento prático de acompanhamento da legalidade da aplicação de recursos; os princípios e classificações do direito tributário, sem os quais não se pode ter a correta compreensão do tema das contribuições especiais; e finalmente iremos ao estudo direto das contribuições especiais, focando nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, e será analisado se há ou não inconstitucionalidade na aplicação dos recursos dessas espécies tributárias a áreas estranhas àquelas de sua criação, além de analisarmos se há efeitos materiais prejudiciais decorrentes dos desvios de finalidade.

2 ECONOMIA NO DIREITO

2.1 A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL

O primeiro artigo da Constituição traz os fundamentos da República os princípios constitucionais mais basilares de nosso ordenamento jurídico, norteadores centrais de todo o sistema, entre os fundamentos se encontram os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

E no artigo 170 são mostrados os princípios gerais da atividade econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (Brasil, 1988)

Esses dois artigos são suficientes para mostrar que a Constituição de 1988 visa construir um país de economia de mercado, mas fortemente pautada em valores sociais de igualdade e solidariedade. O Direito Econômico traz as formas como os princípios elencados na Constituição podem ser colocados em prática, A carta magna define no seu preâmbulo que o Brasil é um Estado Democrático de Direito:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na

harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (Brasil, 1988).

Mas qual é o real significado de ser um Estado Democrático de Direito, e que relação isso tem com a Ordem Econômica? No dizer de Streck e Bolzan de Moraes:

O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública quando o democrático qualifica o Estado, o que irradia os valores da democracia sobre todos os seus elementos constitutivos e, pois, também sobre a ordem jurídica. E mais, a ideia de democracia contém e implica, necessariamente, a questão da solução do problema das condições materiais de existência (2002, p. 93,).

O Estado democrático de direito é a forma contemporânea de estado no mundo ocidental, nesse sistema jurídico os direitos individuais e a dignidade humana são o principal ponto a ser protegido, e a Constituição funciona como a norma central de todo o sistema, que visa proteger e garantir esses direitos. Merece destaque que no Estado Democrático de Direito, a soberania popular não é absoluta, pois é limitada pelos direitos individuais, nenhuma maioria pode se sobrepor de forma que prejudique a minoria ou o indivíduo. A Constituição brasileira é classificada como dirigente, pois ela estabelece normas programáticas que visam a criar obrigações do Estado para com o povo, como o direito à saúde, à educação e à segurança, além da redução das desigualdades sociais, o desenvolvimento tecnológico, entre muitos outros.

Os recursos para a realização de cada uma das normas programáticas são limitados, sendo materialmente impossível satisfazer todas as demandas da sociedade. Os administradores públicos usam os instrumentos de orçamento público que são o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, e a Lei Orçamentária Anual para definir quais são as demandas que serão satisfeitas, e de que formas os recursos serão utilizados, esses instrumentos serão explicados e analisados com detalhamento mais à frente. Convém agora analisar a história do pensamento econômico percorrido até a linha de pensamento que permeia nosso sistema jurídico

atual, que mistura tanto ideias de liberdade econômica quanto de justiça social e igualdade, sendo o Brasil uma economia de mercado onde ainda assim há uma forte interferência estatal, mas que na maior parte das vezes ocorre de forma indireta, como através de agências reguladoras e leis

Esse plano de fundo histórico também será importante para entendermos o contexto ideológico em que surgiram as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, e a forma como o Estado Democrático de Direito brasileiro é um estado regulador que intervém na economia e na sociedade, se utilizando fortemente de meios tributários para realizar essa intervenção, entre elas as contribuições especiais, e mais especificamente as contribuições de intervenção no domínio econômico, que têm a finalidade específica de terem aplicadas na seara da intervenção econômica.

2.2 EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS ECONÔMICOS

A ideologia do Liberalismo⁴, na sua forma clássica, surgiu como uma forma de reação contra o Estado excessivo e limitante que predominava na época, tendo se manifestado tanto no setor econômico, quanto no político e no jurídico. A difusão do ideal liberal, que defende os direitos individuais, o Estado mínimo e o livre mercado, se encontra muito próximo cronologicamente com o nascimento da economia como uma ciência em sentido formal, tendo Adam Smith como seu principal teórico fundador. A ciência da economia estuda os bens e recursos da sociedade, sua produção e distribuição, seu desenvolvimento foi muito importante para a racionalização da produção material e das técnicas de trabalho, combinada com as novas descobertas científicas que permitiram níveis de produção nunca antes imaginados.

Os grandes problemas nesse período mostraram o perigo de se pautar o estudo e a direção da sociedade por um só ponto de vista, que durante a vigência do capitalismo puro e liberal era a visão econômica e material. Grandes progressos materiais não foram acompanhados por proporcional progresso social; como a única mercadoria que as classes mais pobres tinham para oferecer no mercado era sua

⁴VINHA, Thiago Degelo. A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS E DERIVADO. Marília, 2006. Dissertação (Direito) - UNIVERSIDADE DE MARÍLIA. p 21-25

força de trabalho, e a quantidade de trabalhadores ofertando trabalho era muito maior que a de empregadores, donos de meios de produção oferecendo empregos, isso fez com que as condições de trabalho fossem miseráveis para grande parte das massas trabalhadoras, com patrões exigindo jornadas excessivas, pagando valores baixos, em ambientes de trabalho insalubres. A grande ênfase na produtividade, o foco nas condições materiais atingiu outras áreas da sociedade que deveriam ser regidas por princípios diferentes, o próprio sentimento moral foi afetado pelo sistema econômico, e a busca de lucro se tornou um valor em si, algo que ainda ocorre atualmente em certos ambientes, uma busca de lucro que se sobrepõe aos valores humanos e sociais, não importando a situação do trabalhador ou dos clientes, ou mesmo a proteção do meio ambiente, desde que haja eficiência econômica e lucro.

Apesar da exploração excessiva do trabalhador, é absolutamente inegável o grande aumento na produção de bens na sociedade, o sistema social voltado quase que exclusivamente para a produção econômica conseguiu atingir o seu objetivo de produzir em grande quantidade, ainda que negligenciasse muitas outras áreas. A principal reação ideológica ao capitalismo foi do teórico Karl Marx, que tentou explicar o capitalismo e suas contradições, e pensou em um novo sistema que supostamente funcionaria como a superação história natural do capitalismo: o socialismo, que, pela teoria, posteriormente evoluiria para o comunismo.

. O Marxismo⁵ veio como um novo dogma pretendo a explicar todos os fenômenos sociais pela luta de classes, como é descrito no Manifesto Comunista:

“A história de toda a sociedade até aqui é a história de lutas de classes. Homem, livre e escravo, patrício e plebeu, barão e servo ,burgueses de corporação e oficial, em suma, opressores e oprimidos, estiveram em constante oposição uns aos outros, travaram uma luta ininterrupta, ora oculta ora aberta, uma luta que de cada vez acabou por uma reconfiguração revolucionária de toda a sociedade ou pelo declínio comum das classes em luta⁶.

Enquanto o liberalismo supunha que era possível que o bem coletivo e geral seria alcançado se cada indivíduo seguisse seus próprios interesses pessoais e

⁵BELTRÃO, Demétrius Amaral. Contribuições Interventivas e os Limites Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico. São Paulo, 2010. Dissertação (Direito) - UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE. p. 28

⁶MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. Manifesto do Partido Comunista. 1982. p. 4

privados, uma visão de que a economia é um jogo de soma 1 em que todos se beneficiam; os marxistas só conseguiam ver a luta de classes, em que para um dos lados ganhar, o outro deveria perder, sendo que o lado dos patrões estaria sempre cada vez mais rico, e os trabalhadores cada vez mais pobres, até o ponto da sociedade se tornar tão insustentável que terminaria em revolução, o proletariado tomaria os meios de produção e daria um fim ao sistema capitalista de mercado, iniciando o socialismo, em que os meios de produção são todos coletivos e não existe propriedade privada.

Pela visão Marxista, a submissão do Direito e da política às condições materiais era natural, um fato constatável que ele só servia como uma ferramenta para as classes materialmente dominantes. Os homens construíram relações independentemente de sua vontade, relações correspondentes à fase de desenvolvimento das forças produtivas materiais, essas relações formariam a estrutura econômica da sociedade. Para um marxista, toda a sociedade, sua cultura, sua moral, sua espiritualidade e sua consciência se assentam sobre as bases materiais decorrentes da estrutura econômica, por isso chamado de materialismo histórico, são os fatores materiais que definem todos os outros.

A ideologia marxista comunista pura mostrou resultados ainda mais desastrosos que o capitalismo selvagem do século XVIII, a ideia de se centralizar o planejamento de todas as atividades o Estado, sem dar aos indivíduos e à livre iniciativa qualquer poder é algo de inviável implementação prática, pois impede o sistema de oferta e demanda e de formação dos preços, o planejamento central não é capaz de substituir as decisões individuais que somadas formam o mercado, o que impede que haja eficiência. O comunismo usou de sua ideologia política para tentar direcionar todos os mecanismos econômicos, uma corrupção sistêmica da economia, que, ao invés de funcionar pela sua linguagem própria, se submeteria aos altos ideais dessa ideologia política. Na prática, muitos dos mecanismos típicos do mercado foram mantidos parcialmente nos países do socialismo real, supostamente porque haveria uma mudança gradual para a forma pura de sociedade sem desigualdade, mas esse elevado ideal não leva em conta os princípios estudados pela ciência econômica, e parece difícil que uma sociedade fundada em um ideal político regendo todas as esferas sociais pudesse ser tão bem sucedida quanto na sua idealização teórica.

Na década de 1930, impulsionado pela quebra na Bolsa de Valores que causou a Grande Depressão, surge o Keynesianismo⁷, de John Maynard Keynes. Essa escola de pensamento econômico defende a manutenção do sistema capitalista, mas também que haja a intervenção estatal na economia, Keynes acreditava que a intervenção estatal no sistema econômico poderia corrigir e melhorar suas falhas, evitando as depressões econômicas por exemplo, e aumentando a empregabilidade. Nessa fase o Estado funcionava como um interventor da economia visando trazer maior eficiência no sistema econômico. Posteriormente, esse tipo de Estado que é chamado no Direito Econômico de Interventor Econômico, daria origem ao Estado Interventor Social, o Welfare State, ou Estado de Bem-Estar Social. Esse sistema é de maior interesse para análise, pois nele há uma forte intervenção estatal visando os bem-estar da população, ao mesmo tempo que não abre mão de um sistema capitalista, ele envolve uma visão multidisciplinar de como o Estado deve ser regido, com quesitos sociais, políticos e econômicos interferindo no direito. A escola de pensamento Keynesiana é a principal base teórica para a função do Estado de estabilizar a economia⁸, embora a teoria tenha sofrido modificações, a ideia de uma economia capitalista em que o poder público interfere para a correção de falhas ainda é presente, inclusive no ordenamento jurídico brasileiro, sendo fundamento para o Direito Econômico.

Posteriormente o Estado interventor de Keynes evoluiria para o Estado de Bem Estar-Social, em que o poder público se tornaria responsável por fornecer serviços públicos à população. Esse sistema se mostrou pouco sustentável por ter altos custos e exigir uma tributação muito alta, e viria a ser substituído pelo Estado Regulador, que dá ênfase a um controle indireto da economia pelo estado através das Agências Reguladoras, foi o que ocorreu no Brasil durante o governo Fernando Henrique, foram privatizadas várias empresas que eram de monopólio estatal, ao mesmo tempo em que foram criadas agências para a regulação das áreas de interesse.

⁷VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., p. 28-30

⁸SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William D.. Economia. 24. ed. Lisboa: McGraw Hill, 1993. p. 537-539

Como diferencial dos dois modelos ideais de Estado Liberal e de Estado Social, encontra-se o chamado Estado Regulador⁹, que se define pela proeminência não da interferência direta para promoção do desenvolvimento econômico social, nem mesmo da não-intervenção para dinamização do mercado, mas pelo papel de coordenação, de gerenciamento, de controle, de intervenção indireta, ou sinteticamente, de regulação estatal, entendendo-se esta última como resultado da compreensão do Estado e do mercado não mais como entes estanques ou antípodas, mas como fenômenos interdependentes e essenciais à consolidação dos direitos fundamentais. De acordo com o professor Márcio Iorio Aranha:

No Estado regulador, há a substituição da parcela de desenvolvimento econômico e social antes absorvida na estrutura burocrática estatal do Estado Social por um controle indireto regulatório sobre os mercados. A posição do Estado regulador como meio termo entre dois modelos ideais ideologicamente bem definidos – Estado Liberal e Estado Social – explica o porquê do surgimento dessa figura de Estado regulador em conjunto com propostas de desregulação ou desregulamentação, assim entendidas como a diminuição do papel estatal regulamentador das atividades econômicas. [Dita desregulação nunca foi, entretanto, projetada como uma ode contra a regulação. (ARANHA, 2009, p. 16).

O Estado Regulador se mostra uma forma atual de gestão pública, ele se mostra compatível com o modelo gerencial de administração pública e também com o moderno orçamento programa. O paradigma de Estado Regulador coaduna com os fundamentos constitucionais, nele o poder público diminui sua intervenção direta como agente econômico e toma para si o papel de regulador e fiscal, assim ao mesmo tempo que aumenta a autonomia do setor privado e as competitividade, ainda mantém o dever de fiscalizar os agentes privados, certificando sobre a segurança e efetividade de um novo remédio, por exemplo.

⁹ARANHA, Márcio Iorio. Direito, Estado e Telecomunicações: dos primórdios ao novo modelo regulatório. Revista de Direito, Estado e Telecomunicações, 2009. p. 9-17

3 INSTRUMENTOS DO DIREITO FINANCEIRO

3.1 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

O Direito Financeiro, por definir como são arrecadados e gastos os recursos públicos, é de fundamental importância para que os objetivos do Estado sejam materializados, tentando impedir que os governantes e administradores públicos ajam de forma irresponsável e ineficiente¹⁰. A Constituição Federal prevê três principais instrumentos de direito financeiro que devem reger o planejamento orçamentário de todos os entes da Federação:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

¹⁰PACELLI, Giovanni. Administração Financeira e Orçamentária. 1. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018. p. 3

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

O plano plurianual e a lei orçamentária anual já existiam antes da Constituição Federal de 1988, já a lei de diretriz orçamentárias foi uma inovação criada pelo dispositivo constitucional, com o fim de servir como um instrumento de planejamento tático, mediando o planejamento estratégico do Plano Plurianual com o planejamento operacional da Lei Orçamentária Anual.

No nosso ordenamento jurídico, é utilizado o Orçamento Programa, que é um modelo orçamentário em que há uma vinculação íntima entre o orçamento público e o planejamento governamental.

Originalmente, quando o direito financeiro estava nascendo como uma ciência, no começo do século XIX, utilizava-se o Orçamento Clássico, também conhecido como Orçamento Tradicional¹¹. O Orçamento Tradicional é desvinculado de um processo de planejamento, e funciona principalmente como uma forma de controle da legalidade dos gastos públicos, em que a função econômica do orçamento é deixada de lado. O Orçamento Tradicional enfatiza o equilíbrio das contas e aspectos contábeis, ele estava de acordo com a mentalidade liberal, que predominava na época em que surgiu, pois em um país de economia liberal, o que se espera do governo não é que faça programas sociais e interfira no mercado, mas que mantenha controlados seus gastos com os setores fundamentais de segurança, justiça e defesa. Percebe-se que a finalidade desse modelo de orçamento é avaliar e controlar a honestidade dos agentes governamentais, o que é muito compreensível pelo contexto histórico em que essa ferramenta surgiu.

O Orçamento Desempenho surgiu como uma evolução do orçamento público, já em um contexto em que a economia Keynesiana predominava e a sociedade como um todo exigia a atuação positiva do Estado setor privado, oferecendo serviços públicos para a população e regulando as atividades econômicas para evitar falhas e abusos. No Orçamento Desempenho existem programas estatais a serem realizados, e são utilizados medidores de desempenho e eficiência para analisar o sucesso desses programas, assim como seus custos, mas não existe uma vinculação direta ao planejamento central.

¹¹PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 117-124

Essa deficiência seria suprida com a criação do Orçamento Programa, que submete todo o orçamento a um planejamento central. Nesse modelo, utilizado no Direito brasileiro, há o estabelecimento de metas, seguido de acompanhamento e avaliação. integração e planejamento, direcionando os diversos órgãos e unidades orçamentárias para objetivos específicos pré-definidos. Fica claro quando analisamos o dispositivo constitucional que trata do Plano Plurianual, ele é um instrumento que cria diretrizes, objetivos e metas que irão nortear a atividade estatal por quatro anos, um instrumento ao qual o planejamento de curto prazo deve se adequar.

Use-se como exemplo o plano plurianual da União 2016-2019, que dá como visão estratégia do futuro:

... O PPA 2016-2019 assume como Visão de Futuro um Brasil que se reconheça e seja reconhecido como: • uma sociedade inclusiva, democrática e mais igualitária, com educação de qualidade, respeito e valorização da diversidade e que tenha superado a extrema pobreza; • uma economia sólida, dinâmica e sustentável, capaz de expandir e renovar competitivamente sua estrutura produtiva com geração de empregos de qualidade e com respeito ao meio ambiente.

Ou seja, todas as ações da administração pública no período entre 2016 a 2019 devem ser pautadas pela defesa da diversidade, da democracia, da igualdade, da educação de qualidade, e os outros valores que são dados como diretrizes pelo PPA desse período. Os três instrumentos de concretização do Orçamento Público devem funcionar em harmonia, sendo que a LOA deve estar adequada à LDO e ao PPA, e a LDO deve estar adequada ao PPA, assim se observa como o planejamento e a integração típicos do Orçamento Programa acontecem na prática no nosso ordenamento jurídico.

Essa retrospectiva dos principais modelos de orçamento serve para salientar a importância da integração entre o PPA, a LDO e a LOA, mas cada um deles deve receber alguns comentários adicionais:

O Plano Plurianual¹² tem a função de definir Diretrizes, Objetivos e Metas para um período de quatro anos, devendo nortear a LDO e o LOA, que precisam estar compatibilizados com o PPA. Além disso, a lei orçamentária não consignará

¹²PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 159-164

dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão

A Lei de Diretrizes Orçamentárias funciona como um elo entre LOA e PPA. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe muitas novas funções para a LDO, que disporá sobre: equilíbrio entre receitas e despesas, alterações na legislação tributária, normas e critérios sobre limitação de empenho, normas relativas ao controle e avaliação de custos dos programas financiados com recursos do orçamento e demais condições, e exigências para transferências de recursos públicos a entidades públicas e privadas. A Lei de Diretrizes Orçamentárias¹³, em âmbito nacional, deve ter três anexos, exigidos pela LRF:

Anexo de metas fiscais: Define metas anuais relativas a receitas, despesas e resultado da dívida pública, para o exercício referido e para os dois seguinte, além de trazer avaliação das metas de períodos anteriores, entre outras análises financeiras e atuariais

Anexo de riscos fiscais: Esse anexo avalia passivos contingentes e os riscos capazes de afetar as contas públicas. Existem duas classes de risco que afetam as contas públicas: na primeira classe, o orçamento é afetado por parâmetros econômicos, como quando há a previsão de que o PIB irá se contrair no próximo exercícios, o que indiretamente vai afetar as contas públicas; na segunda classe ficam os impactos diretos nas receita e na despesa pública. Os principais parâmetros macroeconômicos projetados pelo Governo para a construção do cenário base são os seguintes: (I) de atividade econômica, envolvendo o PIB e a produção industrial de alguns setores específicos; (II) do mercado de trabalho; (III) da inflação; (IV) do setor externo, incluindo taxa de câmbio; (V) dos agregados monetários e taxa de juro básica da economia; e (VI) do preço do petróleo.

Anexo específico da União: Só existe na LDO da União, define os objetivos da política creditícia, monetária e cambial no país . Isso envolve, entre outros objetivos, a meta para a inflação, as condições para o uso prudente do crédito, e a preservação do regime de taxa de câmbio flutuante

Já a Lei Orçamentária Anual é o orçamento propriamente dito, sua principal função é prever receitas e fixar despesas para o exercício seguinte. Nela devem

¹³PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 207-211

estar inclusas Reserva de contingência, anexo de demonstrativo de compatibilidade com o PPA e a LDO, todas as despesas relativas à dívida. Em regra, nenhuma despesa pode ser feita sem prévia fixação na LOA, isso decorre do Princípio da Universalidade, que é definido pelo site da CÂMARA DOS DEPUTADOS como

“Princípio pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. Indispensável para o controle parlamentar, pois possibilita:

- a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e de despesa sem prévia autorização Legislativa;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança de tributos estritamente necessários para atendê-la.¹⁴

A Lei Orçamentária Anual, pelo Princípio da Totalidade¹⁵, engloba em apenas uma peça orçamentária, três orçamentos em cada ente da Federação, esses orçamentos são definidos na Constituição: De Investimento Engloba os investimentos em empresas estatais não dependentes; Da Seguridade Social engloba os investimentos em saúde, assistência social e previdência assistência social; e o Fiscal engloba todas as despesas que não estiverem encaixadas nos outros dois orçamentos, incluindo desde a construção de escolas até o pagamento dos servidores dos três poderes.

Estes três instrumentos guiam toda a atividade do Estado durante os períodos em que são vigentes, sendo muito mais do que meros instrumentos de controle, mas verdadeiros mapas que orientam a ação dos administradores públicos e dos políticos. São indispensáveis em um Estado Democrático de Direito pautado pelo planejamento e a responsabilidade na utilização dos recursos públicos.

3.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada com a finalidade de controlar as despesas públicas, mantendo o equilíbrio das contas, como diz no seu primeiro artigo:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de

¹⁴PRINCÍPIOS Orçamentários. Câmara dos Deputados. Brasília. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>. Acesso em: 10 mai. 2019.

¹⁵PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 41

afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000)

A responsabilidade na gestão fiscal é fundamental para um país que se oriente pela administração gerencial e vise o máximo de eficiência, os recursos públicos, como qualquer outro recurso, são limitados, portanto sua utilização deve ser feita com planejamento e responsabilidade, de forma que os fins prioritários definidos pelo governo estejam alinhados com os anseios da sociedade. Essa lei traz muitas normas em relação a como deve ser feita a despesa pública em diferentes áreas, limites de valor, requisitos para operações de crédito, repasses, além de sanções para os gestores que descumprirem suas previsões, tendo inclusive sido o fundamento para o impeachment da presidente Dilma Rousseff no ano de 2016.

A Lei de Responsabilidade Fiscal obriga a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios; os poderes e órgãos, fundações e empresas controladas pertencente a essas pessoas jurídicas de direito público interno, não incluídas as estatais independentes.

A LRF¹⁶ dispõe sobre Finanças Públicas; Dívida Externa e Interna; Concessão de garantias pelas entidades públicas; emissão e resgate de títulos da dívida pública; fiscalização financeira da administração direta e indireta; operações de câmbio realizados pelas pessoas que devem obediência à LRF; compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União. Ela é fundamentada por importantes princípios¹⁷.

O Princípio do Controle *prima pela ação fiscalizadora dos tribunais de contas e do controle interno, e pela prestação de contas pelos administradores públicos*. Trata-se da necessidade do acompanhamento de como os recursos estão sendo utilizados, de acordo com a CF, o Tribunal de Contas da União tem a função de julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao

¹⁶PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 781-782

¹⁷PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 782

erário público, essa função explica bem o sentido do Princípio do Controle existente na LRF

O Princípio do Planejamento trata da ação planejada do poder público, em acordo com o moderno orçamento-programa, onde as ações governamentais seguem um plano e são guiadas por metas, diretrizes, deve haver a previsão de despesas e receitas e as ações são sempre planejadas. Esse princípio se relaciona com o uso inteligente e eficaz dos recursos públicos, já que a ação planejada feita de forma correta tende a evitar desperdícios e permite que os esforços dos entes públicos se direcionem a objetivos comuns, da mesma forma que deve ocorrer em uma empresa privada.

O Princípio da Transparência traz a obrigação da divulgação das contas públicas em meios de ampla divulgação. Seus principais instrumentos são o Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, que dão informações sobre a execução do orçamento, o que permite que eles sejam acompanhados por qualquer interessado. Também decorre da transparência que os instrumentos de planejamento orçamentário estejam disponíveis na Internet para qualquer interessado ler e acompanhar. A transparência é que permite ao cidadão ou qualquer outro interessado saber o que está acontecendo com as contas públicas, e para sua real efetividade, é necessário que as informações sejam disponibilizadas de forma clara, sem excessos de formalidade que tornem os dados incompreensíveis para a maioria das pessoas.

A necessidade da criação de uma lei complementar já havia sido prevista no art. 163 da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada mais de uma década depois, preenchendo a lacuna legislativa. Ao trazer mecanismos de transparência, controle e planejamento, é uma lei fundamental para a persecução da gestão responsável dos recursos públicos, objeto central tanto para o Direito Financeiro, quanto para a própria ciência da administração pública. A responsabilidade fiscal é fundamental para que a ordem constitucional tenha um bom funcionamento, já que todas as previsões e objetivos que são definidos em normas programáticas não passam de letra morta se não houver o apropriado acompanhamento do processo pelo qual o poder público busca realizá-las, e a consecução desses objetivos é impossível ou pelos menos excessivamente dificultada se não há responsabilidade fiscal, considerando o próprio conceito dado

na lei, como ação planejada e transparente, que evite desvios e desequilíbrios nas contas públicas.

3.3 DA RENÚNCIA DE RECEITA

Um dos temas mais importantes tratados na LRF é sobre os requisitos para a renúncia de receitas, um instituto de grande interesse para as finanças públicas. In verbis:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. (BRASIL, 2000)

Essas exigências não se aplicam ao Imposto sobre produtos industrializados (IPI), de importação (II), de exportação (IE) e sobre operações financeiras (IOF). Esses impostos são exceções porque são impostos que têm predominante natureza extrafiscal. A extrafiscalidade é a característica de certos tributos de terem, além da função arrecadatória, uma função interventiva, ordenatória ou redistributiva que vise realizar os objetivos da ordem econômica e social, um alto imposto de importação pode ser instituído não para aumentar a arrecadação, mas como uma medida protecionista para auxiliar os produtores nacionais contra a competição

internacional, já que a taxação pesada tornar  os produtos importados menos competitivos e em conta¹⁸.

A extrafiscalidade é utilizada de acordo com os objetivos do Estado, há uma grande quantidade de formas com as quais pode ser utilizada, tanto que o mesmo imposto de importação já citado pode ter sua alíquota reduzida para estimular a entrada de mercadorias externas e baratear o preços dos bens¹⁹; portanto, não existe nem de longe qualquer consenso sobre as alíquotas ideais para gerar efeitos extrafiscais ideais, esse é um dos motivos para que estes tributos precisem ser flexíveis e não respeitem o Princípio da Anterioridade, pois em outro caso não haveria a possibilidade de ser utilizado para gerar efeitos de acordo com os objetivos e necessidades atuais do governo. Esses objetivos são definidos nos instrumentos orçamentários do PPA, LDO e LOA. O que   possível afirmar é que não há intervenções que sejam completamente boas ou ruins para todos os setores da sociedade, por isso deve haver um planejamento e comparação para a análise de quais devem ser as prioridades. No caso do imposto de importação baixo, por exemplo, os consumidores dos produtos vão ser beneficiados com preços mais competitivos e mais op   es, mas a indústria nacional daquele setor, será prejudicada com o aumento da concorrência.

As renúncias de receitas têm efeito extrafiscal e são utilizadas para fomentar determinadas atividades e  rea. Cada uma das espécies de renúncia de receita em qualquer uma de suas formas tem efeito de redu   o na arrecadação, e precisam ser utilizados planejadamente, o incentivo ao particular deve ser suficiente para compensar a redu   o da receita nos cofres públicos.

Renúncia de receita é um tema central no planejamento econômico, decorrente das ideias keynesianas que permeiam nosso sistema e de boa parte dos Estados modernos, como elas renunciam as receitas derivadas que deveriam entrar nos cofres públicos, no plano fático têm o mesmo efeito que uma despesa, tem requisitos de planejamento e compensação igual há naquelas, o que significa que enquanto a renúncia de receita beneficia um determinado setor, geralmente outro setor ou a sociedade geral irão pagar por aquele benefício. É muito comum que a agricultura seja subsidiada, e que os produtores rurais recebam um auxílio financeiro governamental em momentos em que os preços estejam muito baixos e esses

¹⁸PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 790-791

¹⁹SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William D.. Op. cit., p. 377-378

agricultores sofram risco de não conseguir cobrir seus custos e ter lucro, sendo protegidos pelo valor recebido do Estado. Esse primeiro caso é de uma renúncia de receita em que o valor é diretamente dado ao particular, outro seria o caso da renúncia fiscal, como quando há uma redução discriminada na alíquota de impostos para uma determinada fábrica de automóveis para evitar a falência da mesma, pelo poder público considerar que haverá mais benefício para o interesse público mesmo com a redução da arrecadação dos tributos, mas com a fábrica conseguindo se manter em funcionamento; nesse caso, a receita deixa de efetivamente entrar nos cofres públicos, enquanto no subsídio direto há uma despesa, havendo em qualquer caso uma redução de disponibilidade financeira estatal em prol de um objetivo econômico desejado.

3.4 RESPONSABILIDADE FISCAL E VINCULAÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal não cita de forma específica as contribuições de intervenção no domínio econômico, mas traz no art. 8 uma disposição de grande relevância para o assunto da vinculação de receitas, se aplicando não apenas às contribuições especiais, mas a todas as receitas que tenham vinculação legal:

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4o, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Como a LRF foi criada para complementar o disposto na Constituição, de acordo com o disposto no art 163, o parágrafo único do art. 8 deve ser respeitado pelos administradores públicos, sendo decorrente do Princípio da Responsabilidade e da transparência. O cronograma de execução mensal de desembolso é um instrumento que organiza e prevê a saída dos recursos dos cofres públicos, definindo quantitativamente os saques a serem feitos mensalmente. O cronograma deve, além de organizar a saída de recursos: prevenir déficits futuros; fixar os limites de saques no tesouro; fixar o fluxo de caixa na execução do orçamento. Podemos

depreender que o cronograma seja um instrumento que visa a realização do Princípio do Planejamento.

De acordo com o parágrafo, o cronograma de execução mensal de desembolso deve destinar os recursos legalmente vinculados de forma exclusiva ao objeto legal de vinculação, então esse instrumento de programação orçamentária precisa respeitar a vinculação legal, recursos que vieram de contribuições devem necessariamente ser aplicadas nas áreas vinculadas. Com esse artigo e o parágrafo, a Lei de Responsabilidade Fiscal traz a previsão de que a devida aplicação de recursos vinculados, como é o caso das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, faz parte do processo de planejamento, e que essa vinculação precisa ser respeitada para que haja a correta observância da responsabilidade fiscal e da ação planejada e transparente por parte do administrador. A destinação de recursos vinculados em áreas estranhas à previsão legal vai contra o disposto na LRF no art. 8, além de ser uma falha na realização dos princípios de planejamento e transparência²⁰, o desvio de finalidade nesses casos mostra uma ação do administrador contrária ao que foi planejado, além de que não há transparência se o contribuinte paga uma contribuição ou outra espécie de tributo de aplicação vinculada, mas a vinculação não é obedecida.

²⁰PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 841

4 RECEITAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO

As receitas orçamentárias²¹ são os ingressos de recursos financeiros que passam a integrar o patrimônio público e podem ser utilizados para custear as atividades do Estado. Há as receitas extraorçamentárias, que ingressam de forma temporária e que devem ser posteriormente devolvidos, não ficando disponíveis para utilização. Cabe analisar apenas as receitas orçamentárias, que recebem várias classificações legais e doutrinárias.

A classificação por categoria econômica ou natureza²² é uma das mais utilizadas, ela separa as receitas entre correntes e de capital, enquanto as correntes aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e usualmente têm efeitos positivos no patrimônio líquido, as de capital não aumentam o patrimônio líquido e mesmo que aumentem as disponibilidades financeiras do estado, vão gerar um passivo equivalente, como acontece quando é feita uma operação de crédito que faz com que entre dinheiro nos cofres públicos, mas ao mesmo tempo aumenta o valor da dívida pública. A classificação por categoria econômica se subdivide em cinco níveis: categoria econômica, origem, espécie, desdobramento e tipo. No nível de categoria se encontra a diferenciação entre receita corrente e de capital, dentro das receitas correntes, está a classificação quanto à origem em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas três espécies de receita são aquelas que são estudadas dentro do Direito Tributário. Os impostos e as taxas têm forte participação do orçamento brasileiro, já as contribuições de melhoria são pouquíssimo utilizadas, embora sua utilização devesse ser ampliada, pois é um tributo em que aqueles que pagam pelo investimento público são os mesmos contribuintes que serão beneficiados por ele, o que está de acordo com o Princípio do Benefício.

Os tributos são receitas correntes e derivadas. A receita corrente é a receita que gera um aumento real na disponibilidade dos cofres públicos, enquanto receitas de capital tratam de conversões de bens de uma espécie para outra, como quando um imóvel pertencente à União é vendido e convertido em dinheiro, não há aumento no patrimônio, apenas transferência entre contas do balanço patrimonial. O tributo é derivado, pois não provém de nenhum ato negocial, exploração patrimonial ou

²¹PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 475

²²PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 490-497

atividade econômica do Estado, mas apenas do poder estatal de constranger o patrimônio do particular, são receitas derivadas de imposição unilateral da vontade estatal.

A tributação segue princípios, entre os quais estão o do benefício e o da capacidade, de acordo com o primeiro, quem é beneficiado por uma ação pública deve ser o responsável por financiá-la; com o segundo, a pessoa com maior poder aquisitivo deve pagar mais tributos²³.

Impostos são a principal espécie tributária em proporção ao valor total de receitas tributárias que entram nos cofres públicos, são tributos cuja aplicação em regra não é vinculada a áreas relacionadas com a atividade tributada; enquanto as taxas, em regra, são vinculadas a fins específicos, assim como as contribuições de melhoria, que funcionam para financiar obras e são pagas compulsoriamente pelos beneficiados.

Impostos podem ser regressivos ou progressivos²⁴, nos regressivos há uma igualdade formal no pagamento dos impostos de forma que pessoas com rendas diferentes paguem na mesma proporção, é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o valor de imposto pago em uma lata de refrigerante é o mesmo para um famoso jogador de futebol ou um trabalhador que recebe salário mínimo, havendo a igualdade na proporção paga por pessoas com diferentes níveis de renda, necessariamente os mais pobres sofrem maior perda de poder aquisitivo quando esse tipo de imposto aumenta. Já no progressivo, a alíquota aumenta de acordo com a renda do contribuinte, é o caso do Imposto de Renda Sobre Pessoa Física, em que a proporção de contribuição é maior se a renda for maior.

Há teóricos que defendem a maior utilização de uma ou outra dessas duas formas de tributação, no geral, argumenta-se a favor do imposto progressivo²⁵ para se afirmar que é a forma mais justa de contribuição, pois o regressivo desonera os mais ricos às custas da oneração excessiva dos mais pobres, o que estaria em completo desacordo com a equidade e os valores sociais; os defensores do imposto regressivo valorizam a igualdade formal e defendem no geral que impor alíquotas de imposto altas para os mais ricos geraria desestímulo ao investimento e à geração a riqueza, uma vez que a maior renda seria penalizada, além disso argumenta-se que

²³ ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Direito Tributário. JusPODIVM, v. 1, 2011 p. 105-109

²⁴ ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Op. cit., p. 105

²⁵ SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William D.. Op. cit., p 374-387

essas alíquotas altas geram fugas de capital interno e externo, uma vez que investidores vão preferir pôr seus recursos em países onde impostos sobre investimentos sejam mais baixos, assim como grandes detentores de riqueza vão preferir guardar seu dinheiro nos bancos de países onde a tributação é menor.

As duas visões merecem credibilidade, já que o mundo fático não funciona com soluções simples para problemas complexos, e não há como afirmar que um dos dois tipos de tributação seja o melhor método para todos os casos, já que tanto o excesso de horizontalidade quanto de verticalidade traga malefícios. Essa questão é um dos grandes dilemas dos administradores públicos e legisladores que se preocupam verdadeiramente com os problemas econômicos do país, sendo que claramente a tributação é um dos fatores mais fundamentais para o desenvolvimento ou o fracasso de um país.

Com o Princípio da Legalidade, presente em todo o sistema jurídico, não sendo diferente na área tributária, só pode haver criação ou aumento de tributo através de lei, seguindo os devidos procedimentos.

O Princípio da Anterioridade se encontra expresso na Constituição Federal:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios...

III – cobrar tributos (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Esse princípio é de grande importância na limitação do poder de tributar do Estado, pois com ele se impede que haja mudanças bruscas na tributação, o que tornaria a situação dos particulares instável e insegura. Ele está conectado intimamente ao Princípio da Não-Surpresa, que veda que o contribuinte seja surpreendido com o aumento da exação, sem ter tido o tempo mínimo para se preparar para a mudança. A anterioridade não se aplica aos tributos extrafiscais, já que esses precisam ser de procedimento mais flexível para servirem de ferramenta apta para os objetivos extrafiscais para os quais são utilizados. Para evitar que legisladores criassem ou aumentassem impostos nos últimos dias do ano como forma de burlar, na prática, o princípio da anterioridade, também há o Princípio da Noventena, pelo qual é vedado cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou²⁶.

²⁶ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Op., cit., p. 97-100

Há muitos outros princípios da tributação, com o número aumentando ou diminuindo de acordo com o doutrinador, mas os já citados são os mais relevantes para este trabalho, não havendo a necessidade de se estudar todos.

4.2 NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

É importante que analisemos a natureza jurídica das contribuições, para isso é necessário que primeiro analisemos as características dos tributos, gênero do qual a contribuição é espécie, e por que razão se deve classificar as contribuições como espécie tributária. A doutrina não é unânime sobre a natureza jurídica das contribuições. Greco e Souza consideram que contribuições não sejam tributos, uma vez que o artigo 149 da CF não traria todos os elementos típicos do regime tributário para essa espécie arrecadatória. Ainda que não unânime, a doutrina é majoritária em considerar as contribuições como tributo.

O Código Tributário Nacional (CTN), positivou sua definição legal de tributo em seu art. 3º, afirmando que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade vinculada administrativa plenamente vinculada. Portanto, os tributos são compostos por essas três características que o definem: compulsoriedade, valor exprimido em moeda e não decorrência de ato ilícito²⁷.

A compulsoriedade advém do fato de que não há qualquer voluntariedade do particular quanto a pagar o tributo, a obrigação do pagamento é gerada por um fato ou conduta dele, como possuir um imóvel ou comprar um sanduíche em uma lanchonete, por essa razão os preços públicos não são considerados como tributo, já que neles o particular tem a opção de pagar para usufruir ou não do serviço disponibilizado. O que difere taxas e contribuições do imposto é que aquelas devem ter seus recursos arrecadados direcionados a áreas específicas, têm aplicação vinculada, mas as três espécies tributárias se assemelham por incidirem a partir de uma conduta do particular, sem qualquer possibilidade de recusa ao pagamento. O dono de um estabelecimento comercial não pode se recusar a pagar a taxa de fiscalização sob o argumento de que não tem interesse em ser fiscalizado pela vigilância sanitária, assim como não é possível para uma empresa industrial deixar

²⁷ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Op., cit., p. 30-35

de pagar a contribuição social que é utilizada para financiar o Serviço Social da Indústria com o argumento de que não tem qualquer interesse em utilizar esse serviço. Tributos são receitas compulsórias e derivadas, advindo de decisão unilateral do poder público, incidindo sobre situações fáticas que são definidas em lei, e uma vez ocorridas, geram a obrigação do pagamento do tributo, e as contribuições se incluem dentro dessa classificação.

A necessidade de que o tributo seja pago em moeda ou valor que nela se possa exprimir não deve ser lido de forma literal, já que praticamente todos os bens têm valor passível de ser exprimido em moeda, desde títulos de crédito até frutas cristalizadas. Por isso, a possibilidade de que qualquer bem exprimível em moeda corrente pudesse ser usado para pagar a dívida tributária traria um imenso inconveniente para o poder público, que se amarroteria de bens sem liquidez cujo armazenamento traria dificuldades e custos, sem falar na depreciação e no perecimento dos bens com o tempo. Tributos devem ser pagos em moeda corrente nacional, a exceção definida em lei é que sejam dados bens imóveis para o pagamento do tributo, o que é chamado de *dação em pagamento* e foi regulamentado pela portaria PGFN 32/18.

O tributo não deve ser sanção por um ato ilícito, ele necessariamente deve ser aplicado a atos lícitos e legais, se um ingresso nos cofres públicos se deve a um ato ilícito, isso já impede que este seja classificado como tributo. A multa é um ingresso que provém do poder coercitivo do Estado e não exige qualquer anuência do particular, assim como taxas, contribuições e impostos, mas deles se diferencia porque é usado como sanção a um ato ilícito do particular, seja com a função educativa para inibir o comportamento legalmente proibido, seja para restituir um dano que ele tenha causado ao interesse público. A propriedade de um apartamento gera a obrigação de pagamento de IPTU, posteriormente se o contribuinte não pagar esse imposto até o prazo legal, o não pagamento é um ato ilícito e vai gerar uma multa.

A Constituição define a contribuição de melhoria como tributo no seu art. 145, não havendo dúvidas sobre sua natureza tributária. Menos pacífico é o caso dos empréstimos compulsórios, que são definidos no art. 148, e são de instituição exclusiva da União. A dúvida quanto à natureza tributária das contribuições de melhoria se deve à característica única dessa espécie que é a restituição dos valores pagos, o empréstimo compulsório pode ser criado para:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

E depois os valores que foram compulsoriamente recolhidos dos contribuintes devem ser devolvidos com correção monetária. Em 1964, o Supremo Tribunal Federal editou Súmula n. 418 contra a natureza tributária do empréstimo compulsório: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária."²⁸.

As consequências de não se considerar o empréstimo compulsório não são meramente acadêmicas, e envolvem a não-necessidade de respeito ao princípio da anterioridade. Essa decisão não é só anterior à Constituição, mas também ao Código Tributário Nacional, e há muito tempo se encontra ultrapassada, sendo necessário considerarmos os empréstimos compulsórios como tributos, pois embora o valor seja restituído ao fim do período, eles possuem todos os elementos que são definidores dos tributos, definidos no art. 3 do CTN.

Sobre as espécies tributárias, ATALIBA dispõe:

A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido corresponde ao conceito genérico de tributo – científico ou doutrinário – seja qual for a corrente que se adote, ou a idéia que de tributo se faça, em termos econômicos ou de ciência das finanças (ATALIBA, 1997, p. 167).

Assim, no escopo desse trabalho, classificaremos como espécies do gênero tributo os impostos, as taxas, as contribuições especiais, os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhoria²⁹.

²⁸Supremo Tribunal Federal. Súmula STF 418. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1594>>. Acesso em: 30 abr. 2019.

²⁹ ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Op. cit., p. 133-137

5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E DESVIO DE FINALIDADE

5.1 CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL

As contribuições especiais, são espécies tributárias cuja aplicação deve ser feita na mesma área do seu fato gerador.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O que difere as contribuições especiais não é um fato gerador específico, que pode coincidir com outras espécies de tributo, mas sim a obrigatoriedade de vinculação da aplicação dos recursos delas provenientes. As contribuições especiais existem em quatro espécies no sistema jurídico brasileiro³⁰:

I - Sociais: São feitas para custear atividades sociais do estado, o que envolve as áreas de saúde, assistência, previdência e educação; um exemplo significativo é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que incide sobre o rendimento bruto de pessoas jurídicas, e deve ser integralmente aplicado para financiar a seguridade social; também é relevante citar as contribuições para o financiamento do sistema S (SESC, SESI, SENAI, etc) que são pagos pelas pessoas jurídicas que trabalham na área de atuação de cada uma dessas respectivas entidades.

II - De Interesse de Categoria Profissional ou Econômica: Financiam as atividades de conselhos de classe e pessoas jurídicas que fiscalizam uma determinada categoria profissional ou econômica. Essas contribuições são consideradas para-fiscais, porque seus recursos não vão para o Estado, e não estão incluídos no orçamento público dos entes membros da Federação, mas são destinados às autarquias especiais e autônomas que regulam as atividades de suas respectivas áreas, como é o caso do Conselho Federal de Biologia e do Conselho Federal de Medicina, que cobram contribuição dos profissionais de suas áreas para que possam exercer sua profissão regularmente. A importância dessas autarquias é evitar que profissionais sem ética ou técnica exerçam a profissão regulamentada, e

³⁰VINHA, Thiago Degelo. Op., cit. p. 127-130

as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica são indispensáveis para financiar o trabalho dessas autarquias.

III - De Intervenção no Domínio Econômico: Visam custear atividades estatais de intervenção na atividade econômica, elas dão os recursos necessários para que o Estado possa praticar a sua função reguladora da economia. As CIDE são financiadas pelos particulares das áreas em que intervêm, o caso mais conhecido é da CIDE combustível, que tem como fato gerador a comercialização de combustíveis e derivados, e tem como finalidade o investimento em infraestrutura de transporte, em projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás, e em subsídios ao transporte de álcool combustível, de gás natural e derivados, e de petróleo e derivados.

IV - De Custeio do Serviço de Iluminação Pública: Única contribuição que é de competência dos municípios, se diferenciando de todas as outras, é paga para financiar a iluminação pública. A Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública é um exemplo de como o legislador pode criar novas figuras normativas para conseguir alcançar os objetivos desejados, pois o Verbete n.º 670 da Súmula do STF, aprovado em 24 set. 2003, determina que "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado por taxa", dessa forma o legislador foi criativo e criou uma contribuição para custear essa atividade que não poderia ser custeada através de taxa.

Para o escopo desse trabalho, há maior interesse nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e nas Sociais, pois possuem um impacto maior na sociedade que as outras duas, que tem alcance mais restrito a determinados grupos específicos. Faremos algumas análises sobre as Contribuições Sociais, para no próximo focar apenas nas Contribuições Incidentes sobre o Domínio Econômico, que são o ponto central do texto.

Esses dois tipos de contribuição são importantes ferramentas para direcionar a sociedade em uma direção definida pelo governo, é o dirigismo estatal posto em prática; elas estão fortemente relacionada, embora tenham classificação diferente, pois dentro da Constituição Federal o título sobre a Ordem Econômica e Financeira vem imediatamente antes da Ordem Social topograficamente no texto, o que não é um acaso. Os objetivos sociais e econômicos são fortemente ligados e não podem

ser dissociados, as ideias modernas³¹ sobre capitalismo social, que não foram devidamente explicadas anteriormente, não permitem que o desenvolvimento econômico ocorra em descompasso com o desenvolvimento social, assim como é inviável que aconteça o desenvolvimento social se não houver riqueza material que permita a materialização dos objetivos. Além disso, o próprio título da ordem econômica traz muitos artigos com forte conteúdo social, como ao discorrer sobre a função social da propriedade e sobre o cooperativismo.

As Contribuições Sociais³² visam realizar os objetivos definidos no TÍTULO VIII da Constituição Federal, enquanto as de Intervenção Dobre o Domínio Econômico se referem ao TÍTULO VII, ambos têm um impacto mais geral na sociedade do que as contribuições das categorias econômicas, que além de incidirem apenas a categorias sociais específicas, são tributos parafiscais e sequer vão para os cofres públicos³³. As Contribuições Sociais são classificadas em: destinadas para seguridade social e genéricas. In verbis:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O COFINS é uma Contribuição Social para a Seguridade Social, sendo direcionado especificamente para a previdência social. No Direito Financeiro, a lei orçamentária anual se divide em orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento de seguridade social, as Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social devem ser destinadas a esse último orçamento.

Já as Contribuições Sociais Genéricas são as não incluídas na outra classificação, sendo de caráter residual, assim como se encaixam no orçamento fiscal todas as despesas e receitas que não pertençam ao orçamento de seguridade social e de investimento. Entre as áreas que sofrem incidência das Contribuições Sociais Genéricas estão a educação, a cultura e o esporte. Entre as Contribuições Sociais Genéricas se a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE, que incide sobre a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, e cujos recursos adquiridos devem ser

³¹VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., 25-28

³²ALVIM, Tatiana Araújo. Op. cit., p. 95

³³ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Op., cit., p. 145

aplicados para o fomento da indústria videofonográfica, através do Fundo Setorial Audiovisual.

As contribuições especiais em tese vinculam o administrador a aplicar todos os recursos obtidos na área fim, as Contribuições Sociais são criadas para concretizar os direitos fundamentais que são definidos Art. 6º da CF São direitos sociais à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao transporte, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, na forma desta Constituição; entre outros direitos sociais que estão espalhados pela CF e em outros dispositivos legais, já que o rol de direitos sociais conhecidamente não é exaustivo, e pode ser aumentado pelo legislador, sendo porém vedado o retrocesso.

5.2 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

As Constituições de 1824 e 1891 foram escritas sob um viés liberal, dessa forma não havia espaço nelas para a normatização da intervenção do Estado na economia através da criação de tributos interventivos, como as CIDE. Com a constituição de 1934 é inaugurada a Ordem Econômica e Social Constitucional, indo de acordo com a nova doutrina do Welfare State que trazia deveres positivos para o Estado, que deveria agir para positivação dos direitos sociais e para o bom funcionamento do mercado, que diferente do que se acreditava, não funciona tão bem pela auto-regulação³⁴.

A Constituição Federal de 1937 é a primeira a usar o termo Intervenção do Estado no Domínio Econômico, mas apenas com a Constituição de 1967 é que o ordenamento jurídico pela primeira vez previu expressamente a instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, como forma de realizar os princípios constitucionais referentes à intervenção econômica, sendo a CIDE um tributo interventivo que é um instrumento para a realização desses princípios. A intervenção do Estado no domínio econômico objetiva a correção de externalidades negativas que possam ser causadas pelas relações econômicas privadas se deixadas em um sistema laissez-faire. Na Constituição de 1988 foi mantida a possibilidade da União instituir a CIDE, que é uma ferramenta para realizações dos princípios da ordem econômica e social. Toda contribuição especial tem como

³⁴VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., p. 131-135

elemento central a sua finalidade, a CIDE tem como finalidade intervir na área econômica, elas visam corrigir o descompasso³⁵ entre a atividade econômica e a ordem econômica prevista na Constituição e definida pelos instrumentos orçamentários, aqui nós encontramos uma interessante intersecção com o Direito Financeiro, pois já vimos que o Plano Plurianual define os objetivos, diretrizes e metas da administração pública para o período de quatro anos, contribuições incidentes sobre o domínio econômico devem funcionar de forma harmônica que contribua para a realização dos objetivos do PPA, sendo que o PPA precisa respeitar os princípios constitucionais, de forma que sua elaboração priorize a busca da concretização de um ou outro objetivo para aquele período, mas sem jamais tentar ignorar ou abolir qualquer princípio fundamental definido na CF.

As CIDE são de competência exclusiva da União, ainda que os estados e municípios possam interferir no domínio econômico de outras formas. Toda contribuição especial se vincula não apenas ao seu fato gerador, mas à sua finalidade, sendo a CIDE utilizada para regular a atividade econômica no Estado. É relevante que expliquemos aquelas que são, de acordo com Paul Samuelson, as principais funções do governo desempenhadas na economia moderna³⁶:

1 - Normatização: A primeira função do Estado na economia, e que existe até nos países mais liberais, e nos povos mais antigos, é de normatização. A lei mais fundamental que precisa existir numa economia de mercado é a da propriedade privada, Hobbes tinha razão ao descrever como é a vida sem um governo:

...Portanto, tudo aquilo que se infere de um tempo de guerra, em que todo homem é inimigo de todo homem, infere-se também do tempo durante o qual os homens vivem sem outra segurança senão a que lhes pode ser oferecida pela sua própria força e pela sua própria invenção. Numa tal condição não há lugar para o trabalho, pois o seu fruto é incerto; conseqüentemente, não há cultivo da terra, nem navegação, nem uso das mercadorias que podem ser importadas pelo mar; não há construções confortáveis, nem instrumentos para mover e remover as coisas que precisam de grande força; não há conhecimento da face da Terra, nem cômputo do tempo, nem artes, nem letras; não há sociedade; e o que é pior do que tudo, um medo contínuo e perigo de morte violenta. E a vida do homem é solitária, miserável, sórdida, brutal e curta. (HOBBS, 1983, p. 76)

Dessa forma, em um local sem leis que garantam direitos e proteção, não pode haver atividade econômica, não há nada que garanta que as pessoas possam

³⁵VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., 136-138

³⁶SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William D.. Op. cit., p. 347-361

usufruir dos frutos do seu trabalho, nem nenhuma garantia de que pactos e contratos serão cumpridos. Com a evolução dos sistemas econômicos, o nível de normatização necessária também evoluiu, não mais apenas para a proteção da propriedade, mas também para a proteção dos direitos das partes hipossuficientes em contratos, para o combate do monopólio, combate a práticas abusivas no mercado e o controle da qualidade dos produtos. O Direito do Consumidor e do Trabalho são baseados na mesma ideia de quem a parte hipossuficiente de um contrato necessite de proteção. As leis de antitruste combatem o monopólio e práticas que prejudiquem a livre concorrência.

2 – Alocação de recursos: O governo interfere na economia alocando os recursos de forma a gerar maior eficiência e utilidade. Nessa função, ele pode fazer investimentos públicos em áreas que são de interesse da sociedade em geral, mas que são pouco atrativas de serem feitos por agentes privados, seja por um custo de entrada muito alto, seja por não ser lucrativo. Aqui está contido o trabalho das empresas estatais em setores estratégicos, como é o caso do investimento em infraestrutura, uma área que exige um capital muito alto para ser explorada, e tem retornos financeiros que podem levar um tempo excessivamente grande, às vezes algumas décadas. É o caso de usinas hidrelétricas, são obras de interesse de toda a sociedade, mas que exigem bilhões em investimento e podem levar décadas mesmo para terem sua construção concluída. Também há alocação quando o Estado estimula ou desestimula certos comportamentos pelos agentes econômicos, como instituir altos impostos para os cigarros na tentativa de reduzir o tamanho desse mercado, ou financiar pesquisas farmacêuticas privadas para estimular a criação e descoberta de novos remédios que serão úteis para a sociedade; em ambos os casos, há uma tentativa de se alocar recursos públicos e privados para um objetivo definido que deva, em teoria, gerar utilidade.

3 – Redistribuição de renda: No livre mercado, necessariamente surgirão indivíduos mais ricos que outros, mesmo que uma economia começasse de um ponto de total igualdade material entre os indivíduos, posteriormente alguns se tornariam mais ricos que os outros, seja por empenho, esforço, trabalho, boas decisões, trapaça ou simples sorte. A desigualdade cresce ainda mais com o instituto da herança, de forma que indivíduos nascidos pobres muitas vezes poderão dar seu melhor empenho por toda a vida sem jamais chegar ao ponto inicial do herdeiro de uma grande fortuna, sendo essa a regra no geral. Essa desigualdade é

inevitável, mas pode ser reduzida através de medidas de redistribuição e renda, de forma que indivíduos pobres sejam beneficiado com parte da riqueza dos mais ricos, formando uma espécie de solidariedade social, em que os que tiveram o maior sucesso devem colaborar com aqueles que não conseguiram boas condições materiais. Geralmente a redistribuição de renda é feita a partir de tributos, que são posteriormente direcionados a programas sociais, a quantidade ideal de tributação em uma economia é uma das maiores discussões existentes nas ciências sociais aplicadas, mas é certo que um valor excessivo de tributação é prejudicial, tornando as atividades econômicas muito dispendiosas, resultando em um produtos caros e desestímulo à atividade econômica geral.

4 – Estabilização da economia: Estabilizar a economia através de políticas macroeconômicas, especialmente através de políticas monetárias e fiscais. Uma economia de mercado funcionando de forma livre sofre do que é chamado pela ciência econômica de Ciclos Econômicos. Os ciclos econômicos se tratam de variações na atividade economia, em que ocorrem períodos de intenso crescimento , seguidos de períodos de retração. O Estado pode suavizar os efeitos nocivos desses ciclos através de diversas medidas.

Todas essas funções do Estado exigem recursos financeiros que precisam ser tirados de algum lugar, sendo que as Contribuições Incidentes sobre Domínio Econômico são uma fonte muito eficiente se sua aplicação vinculada for respeitada pelo administrador público. É possível utilizar recursos de outra fonte, como de impostos, para as políticas econômicas do governo. É o caso da emissão de títulos do tesouro, que pode ter a função de diminuir a quantidade de moeda em circulação e combater a inflação, mas necessariamente gerará o pagamento de juros, que são despesas correntes que diminuem de fato a disponibilidade de recursos públicos. No próximo tópico estudaremos porque a destinação correta de contribuições deve ser requisito fundamental para sua legalidade, e porque essa espécie tributária, se não sofrer desvios, é uma boa ferramenta para a realização dos objetivos econômicos e sociais que fundamentam todo o nosso ordenamento jurídico, além de estudarmos a inconstitucionalidade da Desvinculação de Receitas.

5.3 DESVIO DE FINALIDADE

Pode-se concluir que as finalidades que justificam a instituição de contribuições, definidas no art 149 da CF, vinculam não apenas a lei tributária, mas

também a lei orçamentária que será responsável pela utilização dos recursos³⁷. Há diferença entre finalidade e destinação, de acordo com Tatiana Alvim, a finalidade é objetivo do legislador ao instituir a contribuição, enquanto a destinação é o destino dado à receita da contribuição pela lei orçamentária.

A finalidade estaria relacionada ao Direito Tributário, é um elemento integrante que constitui a contribuição, já a destinação é da alçada do direito financeiro e determina como o tributo é efetivamente aplicado; a destinação é uma consequência que advém da finalidade, que é sua causa, já que a área de aplicação do recurso é definida pela lei instituidora, já que a finalidade foi definida nela. Acontece que embora a Constituição Federal especifique a finalidade das contribuições³⁸, com maior ou menor nível de individualização, apenas com o orçamento ocorre a realização da despesa, é através da utilização correta do orçamento que a destinação das contribuições sofre controle para que os recursos sejam aplicados de acordo com a finalidade da norma instituidora³⁹.

A finalidade integra a norma da competência tributária, portanto deve estar presente na regra de matriz e também na lei orçamentária. A não observação da finalidade resulta em desvio ou tredestinação das contribuições, esses desvios podem ocorrer tanto no plano fático quanto no normativo, já que já foram feitas leis e emendas constitucionais visando desvincular parte dos recursos das contribuições de suas áreas fins, algo que vai contra a razão de ser das contribuições.

O desvio no plano fático⁴⁰ é de análise mais simples, ocorre quando o administrador público destina os recursos das contribuições a uma finalidade diferente daquela definida pela norma instituidora, desobedecendo a previsão legal. Ele acontece não por uma ilegalidade do legislador, mas pela desrespeito do administrador ao orçamento público, os desvios fáticos são de maior interesse do Direito Financeiro, embora já tenhamos mostrado porque o Direito Tributário também deve se interessar pelo acompanhamento da aplicação dos recursos. Para que as contribuições, e também outras receitas vinculadas a fins específicos, sejam utilizadas da forma correta, é necessário que haja uma harmonia entre a lei instituidora do tributo, as normas constitucionais, a lei orçamentária e a atuação do

³⁷ ALVIM, Tatiana Araújo. Op., cit., p. 33-36

³⁸ ALVIM, Tatiana Araújo. Op., cit., p. 106-110

³⁹ ALVIM, Tatiana Araújo. Op., cit., p. 103-104

⁴⁰ ALVIM, Tatiana Araújo. Op. cit., p. 105

administrador público, mesmo que a lei orçamentária defina de forma perfeitamente legal em que setor uma CIDE deve ser aplicada, no subsídio do preço da gasolina, por exemplo. A boa elaboração da peça orçamentária não adiantará se o administrador público decidir que vai aplicar aqueles recursos para pagar a previdência social.

O desvio acontece no plano normativo quando é feita uma norma que desvincule as contribuições da área fim, para compreender essa nociva espécie de desvio, iremos analisar o caso do art 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido na CF pela Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, responsável por desvincular vinte por cento das receitas de impostos e contribuições sociais da União entre 2000 e 2003. Depois ainda foi editada EC nº 42, que prorrogou o prazo da desvinculação de receitas do art. 76 e ainda estendeu seus efeitos às Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Essas normas de Desvinculação de Receita trouxeram claras e imediatas reduções nos recursos das áreas de finalidade das contribuições. Análise de Fernando Facury Scaff⁴¹ mostrou que a desvinculação trouxe prejuízos evidentes aos programas relacionados ao Fundo de Amparo ao Trabalhador; programas relacionados ao financiamento da Seguridade Social; programas de na área da saúde; programas de infraestrutura do sistema de transporte e subsídios aos combustíveis, que usariam os importantes recursos decorrentes da CIDE Combustíveis. Esse fenômeno é chamado de Desvinculação de Receitas da União.

O Estado Contemporâneo não tem o poder ilimitado de tributação, a limitação do poder de tributar do Estado decorre dos direitos fundamentais individuais. Não pode haver a instituição de um imposto sem o devido processo legal, assim como o Princípio da Anualidade deve ser respeitado, com suas devidas exceções. O indivíduo tem proteção contra o excesso de exação do Estado quando as regras tributárias são respeitadas, aqui encontramos uma situação prática que demonstra as regras primárias e secundárias que foram estudadas por Hart⁴². As regras primárias se referem a obrigações que os sujeitos que vivem sob o ordenamento devem seguir, são as normas que induzem e guiam a conduta fática das pessoas, normas de comportamento, a incidência de imposto de renda sobre o salário de um

⁴¹ALVIM, Tatiana Araújo. op cit p. 106-107

⁴²BUENO, Roberto. Hart e o positivismo jurídico: Em torno à hermenêutica e a textura aberta da linguagem do direito. Revista de Informação Legislativa. Brasília, 2010. p. 1-15

funcionário público decorre da norma primária que define que em ocasiões como aquela, da obtenção de renda acima de um determinado valor, incida o imposto. Já as regras secundárias servem para normatizar as regras primárias. Elas definem de que forma as regras primárias podem ser determinadas, criadas, eliminadas ou alterada. As normas presentes na Constituição Federal referentes à competência dos entes de instituir cada espécie de tributo são regras secundárias, assim como é regra secundária o art. 149 quando define que as contribuições podem ser criadas pela União como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. A regra secundária define se a regra primária é ilegal ou legítima, a CF deixa muito claro que as contribuições são instrumentos nas respectivas áreas, o que significa que se uma contribuição é criada sem que seja devidamente aplicada à sua finalidade prevista, o Estado está agindo contra a norma que define os limites de sua atuação, está atuando ilegalmente.

Os limites da atuação do Estado sobre o particular são fundamentais em um Estado Democrático de Direito, em que a Constituição e os Direitos Fundamentais estão no topo da pirâmide normativa⁴³. A não aplicação da contribuição à área fim descaracteriza esse tributo, o que faz com que seja semelhante a um imposto, um imposto indevido que ofende o direito do indivíduo sobre o qual incide. Observa-se portanto que as normas que definem os limites e regras para a instituição dos tributos são secundárias pela classificação de Hart, definindo quais são os entes autoridades competentes, quais são os limites temporais e espaciais, além de que recursos são vinculados e quais não o são. As regras secundárias apenas não existiam nas sociedades mais primitivas e desorganizadas no início da história, em níveis baixíssimos de desenvolvimento social e civilizatório, a importância de normas para a criação e alteração de normas é um dos principais fatores que protegem a sociedade contra o arbítrio completo dos governantes, que poderiam, de um dia para o outro, sem respeitar qualquer prazo ou procedimento, criar um novo imposto que causasse um forte ônus aos particulares. O desrespeito à vinculação de recursos de contribuições parece menos gravoso que o aumento sem devido processo legal, mas é igualmente ilegal em uma sociedade em que as normas tributárias seguem normas secundárias de competência e procedimento, a criação de uma contribuição é constitucionalmente vinculada a uma aplicação específica, se ele é aplicado em

⁴³VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., 186-191

uma área estranha à prevista, equivale a um imposto ilegal e que não seguiu os trâmites devidos.

A regra-matriz tributária⁴⁴ é uma norma jurídica geral e abstrata que define especificamente quando um tributo será devido, para isso ele liga a ocorrência de um fato específico a uma consequência específica. A regra-matriz tributária possui o critério material, que diz qual é o fato que ao ocorrer causa a incidência do tributo; o critério temporal, que define o momento no tempo em que o tributo será devido; o critério espacial, que define o limite espacial da incidência do tributo.

Para melhor compreensão vamos analisar o Imposto de Importação, que é um imposto extrafiscal de grande importância para os rumos da política de comércio internacional no país.

O critério material é a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional, ou a entrada de mercadoria nacional que tenha sido exportada e retorne ao território nacional. Assim, o critério material do Imposto de Importação é seu fato gerador, é o fato da mercadoria entrar no país.

O critério espacial é a repartição aduaneira, na qual se verifica a entrada do bem em território nacional, o local onde a mercadoria encontra-se armazenada, sob o controle da alfândega

Já o critério temporal é na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo.

Além disso é importante identificar o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação tributária, sujeito ativo é o ente público que vai receber o tributo, e passivo a pessoa física ou jurídica que vai ter a obrigação de pagá-lo. No caso do II, necessariamente o sujeito ativo é a União, já que é um imposto de competência exclusiva desta, e o passivo é a pessoa física ou jurídica que realiza o ato material de importação, aquela que pratica o fato gerador de entrada de mercadoria no território nacional.

No caso das contribuições, além da definição de critérios materiais, espaciais e temporais, é necessária que a norma tributária especifique as áreas onde os recursos necessariamente serão aplicados, com maior ou menor detalhamento a depender da contribuição. Ou seja, a finalidade faz parte da regra-matriz no caso das contribuições especiais, sendo um elemento indispensável.

⁴⁴VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., p. 90-96

O desvio de finalidade da contribuição, além de ofender ao direito individual do indivíduo de que o poder tributador do Estado siga o devido processo legal, também ofende indiretamente a ordem social e econômica. Como já observamos, a nossa Constituição traz como objetivos o desenvolvimento social e econômico, as contribuições são instrumentos para a consecução desses objetivos, a tredestinação desses recursos afeta diretamente a realização desses que são objetivos fundamentais que norteiam todo o sistema jurídico⁴⁵.

O art. 76 da ADCT é uma emenda constitucional, portanto é formalmente uma norma constitucional, mas ele deve ser considerado inconstitucional, pois é uma norma decorrente do poder constituinte derivado. Como se sabe, apenas o poder constituinte originário tem poder ilimitado para definir o que é legal e o que é ilegal sem qualquer tipo de restrição, o poder constitucional derivado precisa respeitar os núcleos fundamentais da Magna Carta. A atual redação do artigo diz:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

Observa-se que é uma emenda que vai contra o núcleo jurídico da limitação do poder de tributação, o poder constituinte derivado nesse artigo está em completo desacordo com o definido no art. 149, ele descaracteriza as contribuições. Se não há vinculação de finalidade não é contribuição, a finalidade e a destinação são elementos constitutivos do tipo legal da contribuição e há a descaracterização desse tipo se há a desvinculação, ainda que parcial, dos recursos delas provenientes.

Paulo Ayres Barreto⁴⁶ afirma que essas emendas são inconstitucionais porque violam: a) a garantia de que o valor exigido do contribuinte a título de contribuição seja exclusivamente destinado à finalidade que lhe deu causa; b) a garantia de que os novos impostos não sejam cumulativos e que não tenham fato gerador e base de cálculos próprios dos discriminados na Constituição.

⁴⁵VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., p. 181

⁴⁶ALVIM, Tatiana Araújo. Op. cit., p. 109

Assim, a tredestinação definida em lei ofende a Constituição de mais de uma forma, ela ofende o art. 149 que diz que toda a receita das contribuições devem ir para a área prevista em sua instituição; ofende o art. 154 que veda que sejam criados tributos cumulativos e que tenham mesmo fato gerador dos tributos previsto na Constituição, o que representaria bis in idem tributário, uma cumulação ilegal de tributos com a mesma base. Isso fica evidente a partir da conclusão que tiramos de que o que diferencia as contribuições dos impostos não é o fato gerador, mas a vinculação ou não da receita, sendo que muitos impostos e contribuições possuem o mesmo fato gerador, é legal que se cumule um imposto e uma contribuição no mesmo fato gerador, mas é ilegal que cumule dois impostos no mesmo fato gerador. Como a Desvinculação da Receita da contribuição descaracteriza o seu tipo legal como contribuição, tornando o tributo equivalente a um imposto, o ato de desvio de finalidade faz com que haja a bis in idem sobre um mesmo fato gerador, algo expressamente inconstitucional.

A extrafiscalidade⁴⁷ é um elemento presente em qualquer contribuição especial. A proporção de extrafiscalidade em um tributo é variável, não se deve simplesmente afirmar que um tributo tem extrafiscalidade, mas também se atentar à importância do efeito extrafiscal na sua fundamentação, pois há tributos em que mesmo havendo a extrafiscalidade, ela é secundária em relação à importância do efeito arrecadatório, enquanto em outros os efeitos extrafiscais são mais relevantes que o impacto positivo nos cofres públicos. Necessariamente, todo tributo tem efeito arrecadatório, mas para aqueles caracterizados pela extrafiscalidade, os efeitos de intervenção econômica ou social são os mais relevantes, esse é o caso das contribuições especiais no geral, especialmente das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Os recursos adquiridos através das CIDE devem necessariamente ser aplicados nas áreas econômicas definidas pela lei instituidora, com o efeito extrafiscal de gerar uma determinada intervenção do Estado na economia visando realizar os objetivos definidos na Constituição Federal em relação à Ordem Econômica. Carrazza, observa que:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou a base de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade em sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando

⁴⁷VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., p. 122-125

se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros. (CARRAZZA, p. 363)

O efeito de extrafiscalidade mais usual é nos impostos extrafiscais⁴⁸ tendo suas alíquotas modificadas sem necessidade de respeito ao princípio da anterioridade de acordo com as políticas vigentes, como o aumento do II utilizado como medida protecionista para evitar uma concorrência forte do mercado externo contra os produtores internos. Nas contribuições a extrafiscalidade é utilizada de forma diferente, pois ela não está concentrada nas alíquotas, mas sim na aplicação dos recursos adquiridos através dessas contribuições.

Usemos a CIDE combustível para análise, entre suas possíveis aplicações se encontra pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo. O efeito de um subsídio é muito próximo de uma renúncia fiscal ou redução na alíquota de IPI incidente nesses produtos. Em ambos os casos há uma redução das disponibilidades nos cofres públicos visando estimular uma atividade, ou seja, o efeito de se subsidiar as atividades da área de combustíveis e derivados com os recursos da contribuição, é semelhante ao efeito de se diminuir uma alíquota de imposto para as atividades dos particulares desse setor. O subsídio e a redução de alíquota de IPI objetivam a redução do preço final dos produtos, podemos usar o galão de gasolina vendido em um posto como exemplo, a intervenção do Estado na área do combustível visa que o preço final não ultrapasse um certo limite, o preço dos combustíveis é instável e passa por flutuações comuns devido às mudanças na oferta e demanda no mercado mundial, o Estado busca evitar que o preço no mercado ultrapasse um determinado limite que julgue prejudicial à sociedade e à economia, por isso subsidia o preço para que ele não se mantenha mais alto do que o desejado, para isso usa os recursos decorrentes da CIDE combustível⁴⁹.

Observa-se, portanto, que a extrafiscalidade das contribuições só estará sendo respeitada se o tributo for para a área prevista, a manipulação das alíquotas dos impostos extrafiscais podem ser utilizadas para estimular ou inibir comportamentos, um IPI alto no cigarro tem seus efeitos extrafiscais de buscar inibir o vício na sociedade no momento em que a alíquota é aumentada. Isso não vai ocorrer com o a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica

⁴⁸PACELLI, Giovanni. Op. cit., p. 792-793

⁴⁹VINHA, Thiago Degelo. Op. cit., 165-170

Nacional, que tem como fundamento o fomento da indústria cinematográfica brasileira, a cobrança dessa contribuição traz recursos pro poder público, esse é o efeito fiscal, mas não há o efeito extrafiscal em prática até esse momento, ele só acontece no momento em que esse recurso é devidamente investido para o fomento da indústria cinematográfica brasileira. A promoção do desenvolvimento e da justiça social são fortemente estimulados pelas técnicas extrafiscais, por isso, é incontestável em um país como o Brasil, que a tributação é provavelmente o mais poderoso instrumento de ação estatal sobre a economia, o que inclui as contribuições especiais.

Portanto, a não utilização dos recursos provenientes de qualquer tipo de contribuição especial é se utilizar com finalidade exclusivamente fiscal e arrecadatória de uma espécie tributária que é predominantemente extrafiscal por natureza, o que significa que faz com que essa arrecadação seja um ato ilegal de arbítrio do poder público, que usa a contribuição especial como uma forma de tributar mais de uma vez um determinado fato gerador, passando por cima dos direitos dos contribuintes que devem estar protegidos pelas regras de legalidade que definem os limites do poder de tributação.

A teoria da Reserva do Possível é utilizada como fundamento para justificar a incapacidade do Estado de realizar todos os direitos que deveriam ser garantidos no ordenamento jurídico. Como as necessidades da sociedade são praticamente ilimitadas e os recursos estatais, controlados pelo orçamento público, são necessariamente limitados, é inevitável que nem todos os objetivos sejam cumpridos de uma vez. Essa teoria acaba funcionando como forma do Estado se eximir das obrigações por dizer que não existem recursos suficientes para que os objetivos sejam realizados. Porém, não pode ser usada para justificar que o poder público se exima de trabalhar para a consecução desses objetivos, tal possibilidade traria a total inocuidade dos direitos fundamentais definidos pela Constituição, que tornar-se-iam meros enfeites dentro do texto.

O Supremo Tribunal Federal já se decidiu por diversas vezes contra a Reserva do Possível, como na decisão proferida na ADPF nº 45:

É que a realização dos direitos econômicos, sociais e culturais - além de caracterizar-se pela gradualidade de seu processo de concretização - depende, em grande medida, de um inescapável vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado, de tal modo que, comprovada, objetivamente, a incapacidade econômico-financeira da pessoa estatal, desta não se poderá razoavelmente exigir, considerada a

limitação material referida, a imediata efetivação do comando fundado no texto da Carta Política.

Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público, em tal hipótese - mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa - criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência.

Cumpra advertir, desse modo, que a cláusula da "reserva do possível" - ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível - não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade⁵⁰.

Devemos concordar com a Suprema Corte. Haverá ocasiões em que a prestação estatal será insuficiente, mas o mínimo é que a atuação estatal esteja sendo direcionada para evitar que essas deficiências ocorram. Esse tema é importante, porque o desvio de finalidade de contribuições é um ato contrário à consecução dos direitos, pois o administrador público ou legislador negligenciam as áreas de finalidade legal para aplicar os recursos em outras áreas. Se parte das contribuições sociais está sendo legalmente vinculada a uma área diferente da social, não se pode argumentar que haja reserva do possível por parte do poder público. Nesse caso não há desculpa do poder público se os direitos sociais estão sendo deficientemente concretizados, pois os recursos existem mas estão sendo indevidamente aplicados, existe a possibilidade de uma consecução mais efetiva dos direitos, mas essa consecução não está acontecendo, e a finalidade da contribuição está sendo ignorada. O desvio de finalidade de contribuições derruba completamente a possibilidade de se usar o argumento da reserva do possível em relação às áreas prejudicadas pelos desvios.

No caso de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, busca se concretizar o direito ao desenvolvimento econômico. A Constituição visa assegurar direitos no âmbito social, econômico e cultural. Os direitos de âmbito social usualmente recebem a maior atenção da doutrina, mas essas três dimensões não podem existir independentemente, e na CF o termo desenvolvimento social muitas vezes aparece junto com desenvolvimento econômico. O desenvolvimento

⁵⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 45-9 -DF. Disponível em: <http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/343_204%20ADPF%202045.pdf>. Acesso em: 1 mai. 2019.

econômico do país é indispensável para o desenvolvimento dos próprios indivíduos que vivem no território nacional, o Estado não deve apenas assegurar serviços públicos e um mínimo existencial para que o cidadão sobreviva e tenha acesso aos serviços básicos, ele deve estimular o trabalho, o empreendedorismo e a atividade econômica. Sendo a livre-iniciativa e o trabalho fundamentos da República Federativa do Brasil, o fomento a essas atividades deve ser uma das principais prioridades do Estado, se este dá ao cidadão apenas serviços básicos sem oferecer as condições para que ele alcance sua autonomia, então o cidadão se torna um mero refém do Estado, pois não terá a possibilidade de por si só exercer suas atividades e conquistar bens além do mínimo existencial através do próprio trabalho, e estará à mercê completa das decisões dos governantes, o que está em total desacordo com o sistema social econômico que foi instituído pela Constituição.

Os recursos provenientes da CIDE são direcionados ao desenvolvimento econômico, seu desvio além de ser inconstitucional por ir diametralmente em oposição ao art. 149 e ao 154, também vai contra a ordem econômica e os valores da livre-iniciativa e do trabalho, porque se esses recursos deviam ser aplicados a essa área, sua tredestinação é um ato que não respeita esses fundamentos da República, contraria a ordem econômica.

Também se trata, em qualquer tipo de desvio de finalidade de contribuições especiais, de arbítrio do poder público, que encontra uma forma de tributar sem seguir o devido processo legal. A instituição de uma contribuição gera dois deveres: o particular é obrigado a pagar a contribuição quando incorrer no fato gerador, ele tem dever de pagamento; quando o pagamento desse tributo entra no cofre público, é gerada outra obrigação, a de que o administrador aplique a totalidade do valor arrecadado via contribuição ao setor definido constitucionalmente. Se o administrador não cumpre seu dever da correta aplicação do recurso, então a cobrança da contribuição foi ilegal, já que o que justifica a própria existência da contribuição é sua finalidade, a área onde deve ser integralmente aplicada.

O art. 76 do ADCT traz a chamada Desvinculação de Receitas da União, que já foi objeto de discussão na doutrina, é uma norma que não se harmoniza com o que o texto original da Constituição Federal diz, e vai contra vários de seus artigos, como já foi explicado, sendo um instituto prejudicial para a ordem econômica e social do país. Ainda que se argumente que ele traga flexibilidade para o

administrador atuar de acordo com a necessidade do momento, não existe fundamento para a contribuição se sua receita é desvinculada, se tratando de um bis em idem tributário velado sob o verniz de falsa legalidade.

6 CONCLUSÃO

Ao longo desse trabalho compreendemos a necessidade da atuação conjunta do Direito Financeiro e do Tributário no acompanhamento da forma como as receitas tributárias são aplicadas, não devendo haver a mera preocupação com a arrecadação efetiva, mas com a correta utilização desses recursos nas áreas definidas em lei, para a busca da consecução dos objetivos sociais e econômicos da República Federativa do Brasil. Os princípios tanto na Ordem Econômica quanto na Social só podem ser realizados através do orçamento público, o instrumento do Estado que controla suas finanças e recursos. Foram estudadas as Contribuições Especiais e de que forma o desvio de finalidade dessa espécie tributária não apenas é ilegal, mas também prejudica a realização dos objetivos definidos na Constituição.

O art. 76 foi objetivo de especial atenção por ser uma norma constitucional que é materialmente inconstitucional, violando direitos fundamentais e os objetivos da República, além de descaracterizar a espécie tributária das contribuições, funcionando na prática como uma ferramenta arbitrária do legislador para arrecadar e gastar sem obedecer as normas que limitam de que forma pode ser exercido o poder de tributar.

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico são ferramentas importantes na atuação do Estado na Economia, decorrentes do paradigma do Estado Regulador que vige no Brasil, e sua tredestinação impede que a regulação seja feita de forma correta, além de onerar indevidamente os setores econômicos sobre os quais as contribuições incidem, e que não recebem a contraprestação esperada quando os recursos são desviados para outros setores.

A emenda ainda está vigente e durará, pela redação atual, no mínimo até 2023, ignorando toda a finalidade do instituto das contribuições que deveriam ser tributos vinculados e perdem seu sentido com a Desvinculação de Receitas da União, ainda que a desvinculação seja apenas parcial.

A finalidade das contribuições especiais precisa ser respeitada, por meio da destinação real e efetiva de seus recursos para o cumprimento de suas finalidades, não devendo haver a possibilidade de que um tributo interventivo seja utilizado de outra forma senão como instrumento para a intervenção, necessitando portanto que as CIDE sejam sempre direcionadas para a intervenção econômica, para a consecução da ordem econômica que é idealizada na Constituição Federal.

.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Edvaldo Nilo . **Direito Tributário**. Bahia: JusPODIVM, v. 1, 2011.
- ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições Sociais**: Desvio de Finalidade e seus Reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do ADVOGADO, 2008.
- ARANHA, Marcio Iorio. Direito, Estado e Telecomunicações: dos primórdios ao novo modelo regulatório . **Revista de Direito, Estado e Telecomunicações**, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- BELTRÃO, Demétrius Amaral. **Contribuições Interventivas e os Limites Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico**. São Paulo, 2010. Dissertação (Direito) - UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE.
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000. .
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. .
- BRASIL. Congresso Nacional. Lei Ordinária n. 4320 de 13 de maio de 1964. .
- BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 20 jun. 2019.
- BUENO, Roberto. Hart e o positivismo jurídico: Em torno à hermenêutica e a textura aberta da linguagem do direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, 2010.
- CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiro Editores.
- DMITRUK, Hilda Beatriz (Org.). **Cadernos metodológicos**: diretrizes da metodologia científica. 5. ed. Chapecó: Argos, 2001. 123 p.
- GELCER, Daniel Monteiro. **TEORIA FURTADIANA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL BRASILEIRA**. São Paulo, 2012. Dissertação (Direito) - UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO.
- HOBBS, Thomas. **O Leviatã**. São Paulo: Abril, 1983. 76 p.
- MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto do Partido Comunista**. 1982.

PACELLI, Giovanni . **Administração Financeira e Orçamentária**. 1. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.

PRINCÍPIOS Orçamentários. **Câmara dos Deputados**. Brasília. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>. Acesso em: 10 mai. 2019.

SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William D.. **Economia**. 24. ed. Lisboa: Mcgraw Hill, 1993.

SOUZA, Washington. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 3. ed. 1994.

STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, Jose Luis. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADPF 45-9 -DF**. Disponível em: http://www.sbdp.org.br/arquivos/material/343_204%20ADPF%202045.pdf. Acesso em: 1 mai. 2019.

Supremo Tribunal Federal. **Súmula STF 418**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1594>. Acesso em: 30 abr. 2019.

VINHA, Thiago Degelo. **A CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO INCIDENTE SOBRE COMBUSTÍVEIS E DERIVADO**. Marília, 2006. Dissertação (Direito) - UNIVERSIDADE DE MARÍLIA.